

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 19ης Νοεμβρίου 2009*

Στην υπόθεση C-461/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Οκτωβρίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

Don Bosco Onroerend Goed BV

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, πρόεδρο του τρίτου τμήματος, προεδρεύοντα του τέταρτου τμήματος, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη, J. Malenovský και Τ. von Danwitz (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 9ης Σεπτεμβρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Don Bosco Onroerend Goed BV, εκπροσωπούμενη από τον W. Ambergen, belastingadviseur,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Wissels και M. Noort καθώς και τον M. de Grave,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από τον G. Clohessy, SC,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου, M. van Beek και W. Wils,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Αντικείμενο της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι η ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο ζ', σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Don Bosco Onroerend Goed BV (στο εξής: Don Bosco) και του Staatssecretaris van Financiën (Υπουργού Οικονομικών) αφορώσας την απαλλαγή από την καταβολή τελών μεταβιβάσεως επί κτήσεως ακινήτου κατά το ολλανδικό δίκαιο, η ως άνω απαλλαγή οφείλεται στην υπαγωγή της εν λόγω πράξεως στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

4 Το άρθρο 4, παράγραφος 3, της ως άνω οδηγίας ορίζει:

«Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγομένη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες, και ιδίως μία από τις κατωτέρω πράξεις:

α) Παράδοση κτιρίων η τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά τα κράτη μέλη δύναται να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του κριτηρίου επί των μετατροπών ακινήτων καθώς και την έννοια του συνεχομένου με αυτά εδάφους.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως, όπως το κριτήριο του διαρρευσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπερατώσεως του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παραδόσεως ή το κριτήριο του διαρρευσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκαταστάσεως και του χρόνου της μεταγενέστερης παραδόσεως, εφ' όσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε ή τα δύο έτη αντιστοίχως.

Ως “κτίριο” νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος.

β) Παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση.

Ως “γήπεδο προς οικοδόμηση” νοείται η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης, όπως καθορίζεται από τα κράτη μέλη.»

- 5 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», ορίζει:

«[...]

B. Λοιπές απαλλαγές

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

- ζ) τις παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α΄.
- η) τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, γηπέδων προς οικοδόμηση.

[...]»

- 6 Κατά το άρθρο 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο β', της ως άνω οδηγίας, «[τ]α κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις [...] των αναφερομένων πράξεων, υπό Β, στοιχεία δ', ζ' και η'».

Η εθνική νομοθεσία

- 7 Το άρθρο 11 του νόμου του 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών (*Wet op de omzetbelasting 1968*), όπως αυτός ίσχυε το 1999 (στο εξής: νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών), ορίζει:

«1. Υπό τους τιθέμενους με γενική διοικητική διάταξη όρους, δεν υπόκεινται στον φόρο:

a) η παράδοση ακινήτων και δικαιωμάτων επί των εν λόγω ακινήτων, εξαιρουμένων:

- 1) της παραδόσεως κτιρίου ή τμήματος κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους, η οποία πραγματοποιείται πριν από ή εντός δυο ετών από της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτό καθώς και της παραδόσεως γηπέδου προς οικοδόμηση
- 2) των εκτός των προβλεπόμενων στο σημείο 1 παραδόσεων σε πρόσωπα που χρησιμοποιούν το ακίνητο προς σκοπούς που καθιστούν δυνατή την εν όλω ή εν μέρει θεμελίωση δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15, υπό την προϋπόθεση ότι ο εργολάβος που προβαίνει στην παράδοση και ο υπέρ ου αυτή λαμβάνει χώρα κατέθεσαν από κοινού αίτηση στον έφορο, και τηρούν επιπροσθέτως τους τιθέμενους με υπουργική απόφαση όρους

[...]

3. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο a, σημείο 1:

- a) ως “κτίριο” νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος

- b) ως “πρώτη εγκατάσταση” νοείται η εγκατάσταση σε κτίριο κατόπιν της μετατροπής ή της ανακαινίσεως αυτού υπό τον όρο ότι από τις εργασίες μετατροπής ή ανακαινίσεως προκύπτει κατεργασμένο αγαθό

- c) ως “συνεχόμενο με αυτό έδαφος” νοείται κάθε γήπεδο που κατά την κοινή αντίληψη λογίζεται ως συνδεδεμένο με το κτίριο ή ως έχον προορισμό τη λειτουργία του κτιρίου.

4. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο a, σημείο 1, ως γήπεδο προς οικοδόμηση νοείται κάθε μη οικοδομημένο γήπεδο:

- a) που υφίσταται ή υπέστη κατεργασίες

- b) επί του οποίου πραγματοποιούνται ή πραγματοποιήθηκαν διαρρυθμίσεις που αφορούν αποκλειστικά το έδαφος

c) στην περιφέρεια του οποίου πραγματοποιούνται ή πραγματοποιήθηκαν διαρρυθμίσεις ή

d) για το οποίο χορηγήθηκε άδεια οικοδομήσεως

με σκοπό την ανέγερση υπέργειων οικοδομημάτων.»

8 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του νόμου περί φόρου επί των νομικών πράξεων (*Wet op belastingen van rechtsverkeer*) ορίζει ότι «[τ]α τέλη μεταβιβάσεως συνιστούν φόρο επί της κτήσεως ευρισκόμενων στις Κάτω Χώρες ακινήτων ή δικαιωμάτων επί τέτοιων ακινήτων».

9 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο α, του ως άνω νόμου, υπό τους τιθέμενους με γενική διοικητική διάταξη όρους, δεν υπόκειται σε τέλη μεταβιβάσεως η κτήση «διά παραδόσεως κατά την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο α, σημείο 1, του νόμου [περί φόρου κύκλου εργασιών] [...] η οποία υπόκειται στον φόρο κύκλου εργασιών, εκτός εάν το ακίνητο χρησιμοποιείται ως μέσο οικονομικής εκμεταλλεύσεως και ο αγοραστής δύναται να εκπίπτει εν όλω η εν μέρει από τον φόρο κύκλου εργασιών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 του [νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Το 1998, το ίδρυμα *Stichting Leusderend* (στο εξής: πωλητής) πώλησε στην εταιρία *Don Bosco* γεωτεμάχιο με δυο πεπαλαιωμένα κτίρια τα οποία χρησιμοποιούνταν παλαιότερα ως σχολείο με οικοτροφείο (στο εξής: ακίνητο).

- 11 Πρόθεση της Don Bosco ήταν η πλήρης κατεδάφιση των δυο αυτών κτιρίων, ώστε στη συνέχεια να ανεγερθούν νέα κτίρια στο ακάλυπτο γήπεδο. Προς τούτο, συμφωνήθηκε με τον πωλητή ότι αυτός θα κατέθετε αίτηση χορηγήσεως άδειας κατεδαφίσεως, θα συνήπτε με εργολάβο σύμβαση με αντικείμενο την κατεδάφιση των εν λόγω κτιρίων και θα έφερε τις από την κατεδάφιση απορρέουσες δαπάνες. Κατά τη σύμβαση που συνήφθη μεταξύ του πωλητή και της Don Bosco, η τελευταία ανέλαμβανε τις εν λόγω δαπάνες μέσω προσαυξήσεως του τιμήματος, εξαιρουμένων των δαπανών για την αφαίρεση του αμιάντου, τις οποίες έφερε ο πωλητής.
- 12 Στις 27 Αυγούστου 1999, ο Δήμος Leusden (Κάτω Χώρες) χορήγησε στον πωλητή άδεια κατεδαφίσεως υπό τον όρο, μεταξύ άλλων, ότι μόνο μετά την αφαίρεση του αμιάντου μπορούσαν να αρχίσουν οι εργασίες κατεδαφίσεως των εν λόγω κτιρίων.
- 13 Στις 21 Σεπτεμβρίου 1999, ο εργολάβος πρόεβη σε προσφορά προς τον πωλητή για τις εργασίες αφαιρέσεως του αμιάντου και κατεδαφίσεως, άρχισε δε τις εργασίες το πρωί της 30ής Σεπτεμβρίου 1999.
- 14 Το μεσημέρι της ίδιας ημέρας, το ακίνητο παραδόθηκε στην Don Bosco. Κατά το χρονικό αυτό σημείο, ένα μέρος της λιθοστρώσεως μεταξύ των κτιρίων είχε αφαιρεθεί, ένα μέρος της πλευρικής όψεως ενός κτιρίου είχε κατεδαφιστεί με τη βοήθεια υδραυλικού γερανού και τα πλαίσια παραθύρων, κουφώματα και η πλινθοδομή είχαν αφαιρεθεί και καταστραφεί.
- 15 Οι εργασίες αφαιρέσεως του αμιάντου ξεκίνησαν κατόπιν της παραδόσεως του ακινήτου, ενώ οι εργασίες κατεδαφίσεως των επ' αυτού ευρισκόμενων κτιρίων ξεκίνησαν μετά την ολοκλήρωση των εργασιών αφαιρέσεως του αμιάντου. Εν συνεχεία, στο εν λόγω γεωτεμάχιο κατασκευάστηκαν νέα κτίρια, για στέγαση γραφείων, κατ' εντολή και για λογαριασμό της Don Bosco.

- 16 Συνεπεία της κτήσεως του ακινήτου απεστάλη στην Don Bosco διορθωτική πράξη επιβολής φόρου επί της συντελεσθείσας μεταβιβάσεως. Η ασκηθείσα κατά της εν λόγω πράξεως ένσταση απορρίφθηκε με απόφαση του εφόρου.
- 17 Η Don Bosco άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως ισχυριζόμενη ότι, εν προκειμένω, η παράδοση του ακινήτου υπέκειτο στον ΦΠΑ και ότι, ως εκ τούτου, απαλλασσόταν από τα τέλη μεταβιβάσεως σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου περί του φόρου επί νομικών πράξεων.
- 18 Το Gerechtshof te Amsterdam (εφετείο του Άμστερνταμ) απέρριψε την ως άνω προσφυγή ως αβάσιμη με την αιτιολογία ότι η παράδοση του ακινήτου δεν υπόκειται στον φόρο κύκλου εργασιών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών.
- 19 Η Don Bosco άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te Amsterdam προβάλλοντας ως λόγο αναιρέσεως την εσφαλμένη ερμηνεία της έκτης οδηγίας, ιδίως δε των άρθρων 13, Β, στοιχείο ζ', και 4, παράγραφος 3, στοιχείο β'. Κατά την αναιρεσείουσα, οι εν λόγω διατάξεις έχουν την έννοια ότι η παράδοση του ακινήτου υπόκειται στον ΦΠΑ.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν η παράδοση εν μέρει κατεδαφισμένου κτιρίου με σκοπό την ανέγερση νέου κτιρίου λογίζεται ως παράδοση του παλαιού, υπό κατεδάφιση, κτιρίου, στο οποίο πραγματοποιήθηκε πρώτη εγκατάσταση στο παρελθόν, ή εάν, αντιθέτως, κάθε παράδοση του ακινήτου κατά το στάδιο της κατεδάφισεως του παλαιού κτιρίου ή κατά το στάδιο ανεγέρσεως του νέου κτιρίου λογίζεται ως παράδοση του νέου κτιρίου προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτό.
- 21 Επικαλείται, συναφώς, την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και προβαίνει στον συλλογισμό κατά τον οποίο η υπαγωγή στον ΦΠΑ παραδόσεως ακινήτου κατά τον διαρρευσαντα μεταξύ της ενάρξεως κατεδάφισεως του παλαιού κτιρίου και της πρώτης εγκαταστάσεως στο νέο κτίριο χρόνο θα καθιστούσε δυνατή την έκπτωση από τον

ΦΠΑ των εργασιών κατεδαφίσεως, της εγκαταστάσεως του εργοταξίου και της κατασκευής του νέου κτιρίου, κατά τρόπο ώστε κάθε παράδοση έως την πρώτη εγκατάσταση να είναι «καθαρή» από ΦΠΑ. Το αποτέλεσμα αυτό δεν θα επιτυγχανόταν, αν η παράδοση ενός γηπέδου με πλήρως ή εν μέρει κατεδαφισμένο κτίριο απαλλασσόταν: ο ΦΠΑ επί της κατεδαφίσεως θα αποτελούσε μέρος του τιμήματος του νέου κτιρίου.

22 Εντούτοις, κατά το αιτούν δικαστήριο, το ζήτημα της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχει μικρότερη ή καθόλου σημασία, σε περίπτωση που αναθέτων την κατεδάφιση και φέρων τις δαπάνες αυτής είναι ο αγοραστής και όχι ο πωλητής του ακινήτου που πρόκειται να κατεδαφιστεί. Αυτό ισχύει κατά μείζονα λόγο, όταν τα σχέδια της νέας κατασκευής έχει καταρτίσει όχι ο πωλητής αλλά ο αγοραστής. Σε μια τέτοια περίπτωση ορθότερο είναι να θεωρηθεί ότι ο πωλητής παραδίδει στην πραγματικότητα το παλαιό κτίριο.

23 Κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, την έννοια ότι επιβάλλεται φόρος επί της παραδόσεως κτιρίου που έχει εν μέρει κατεδαφισθεί προκειμένου αυτό να αντικατασταθεί με κτίριο που πρόκειται να ανεγερθεί;

2) Έχει σημασία για την απάντηση στο ως άνω ερώτημα το αν ο πωλητής ή ο αγοραστής του κτιρίου ανέθεσε την κατεδάφιση και έφερε τις δαπάνες αυτής εξυπακουμένου ότι η παράδοση υπόκειται στον [ΦΠΑ] μόνον αν ο πωλητής κίνησε τη διαδικασία κατεδαφίσεως και φέρει τις δαπάνες αυτής;

- 3) Έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το αν ο πωλητής ή ο αγοραστής του κτιρίου έχει καταρτίσει τα σχέδια της νέας κατασκευής, εξυπακουμένου ότι η παράδοση υπόκειται στον [ΦΠΑ] μόνον αν ο πωλητής έχει καταρτίσει τα σχέδια της νέας κατασκευής;
- 4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, υπόκειται στον [ΦΠΑ] κάθε παράδοση που πραγματοποιείται κατόπιν του χρονικού σημείου κατά το οποίο αρχίζουν πράγματι οι εργασίες κατεδαφίσεως ή κατόπιν μεταγενέστερου χρονικού σημείου, ιδίως δε του χρονικού σημείου κατά το οποίο η κατεδάφιση ευρίσκεται σε ουσιωδώς προχωρημένο στάδιο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

²⁴ Με τα ερωτήματά του, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι η παράδοση γηπέδου με επ' αυτού ευρισκόμενο κτίριο που πρόκειται να κατεδαφιστεί προκειμένου στη θέση του να ανεγερθεί νέα οικοδομή και του οποίου η κατεδάφιση έχει ξεκινήσει προ της παραδόσεως, υπόκειται στον ΦΠΑ.

²⁵ Επιβάλλεται, προεισαγωγικώς, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο. Πάντως, ο κανόνας αυτός στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον ορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι απαλλαγές αυτές να μη παράγουν τα αποτελέσματά τους (βλ. υπ' αυτή την έννοια αποφάσεις της 14ης Ιουνίου 2007, C-445/05, Haderer, Συλλογή 2007, σ. I-4841, σκέψη 18, της 11ης Δεκεμβρίου 2008, C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale

Toetsing, Συλλογή 2007, σ. I-9615, σκέψη 30, και της 23ης Απριλίου 2009, C-357/07, TNT Post UK, Συλλογή 2009, σ. I-3025, σκέψη 31).

- 26 Για την εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της ως άνω οδηγίας απαλλαγής από τον ΦΠΑ, αντικείμενο της εν λόγω παραδόσεως πρέπει, κατ' αρχάς, να είναι κτίριο η τμήμα κτιρίου και το συνεχόμενο με αυτό έδαφος.
- 27 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ως κτίριο νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος.
- 28 Λαμβάνοντας υπόψη το γράμμα της ως άνω διατάξεως, η Ολλανδική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι, οσάκις παραδίδεται γήπεδο με επ' αυτού εν μέρει κατεδαφισμένο κτίριο που πρόκειται να αντικατασταθεί από νέα οικοδομή, το κτίριο αυτό, κατά το μέτρο που δεν έχει ολοσχερώς κατεδαφιστεί, πληροί τα κριτήρια της έννοιας του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Επειδή εν μέρει κατεδαφισμένο κτίριο συνεχίζει να λογίζεται ως παλαιό και από μακρού χρησιμοποιηθέν κτίριο, η παράδοση αυτού δεν υπόκειται στον ΦΠΑ κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας.
- 29 Αντιθέτως, στις γραπτές παρατηρήσεις της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, κατ' ουσίαν υποστηριζόμενη στο σημείο αυτό από την Ιρλανδία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, φρονεί ότι στην περιγραφόμενη στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως περίπτωση, κύριο στοιχείο του αντικειμένου της παραδόσεως είναι το γήπεδο, ενώ το επ' αυτού ευρισκόμενο κτίριο έχει καθαρά παρεπόμενο χαρακτήρα. Ειδικότερα, αρχική πρόθεση ήταν η καταστροφή του παλαιού κτιρίου και η παράδοση γηπέδου προς κατασκευή νέου κτιρίου.
- 30 Επιβάλλεται ως εκ τούτου να ελεγχθεί, αφενός, εάν αποφασιστικό κριτήριο για την εφαρμογή της προβλεπόμενης από το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας απαλλαγής είναι η ύπαρξη του παλαιού κτιρίου κατά το χρόνο παραδόσεως του

ακινήτου ή, αφετέρου, εάν, για την εφαρμογή της ως άνω διατάξεως, μπορούν ή πρέπει να ληφθούν υπόψη άλλες περιστάσεις όπως οι περιγραφόμενες στο δεύτερο και τρίτο προδικαστικά ερωτήματα.

31 Επιβάλλεται, συναφώς, η υπόμνηση ότι η ερμηνεία της ως άνω διατάξεως δεν πρέπει να ερείδεται επί της αρχικής προτάσεως ή της τροποποιημένης προτάσεως της έκτης οδηγίας που υπέβαλε η Επιτροπή. Καθόσον αφορά την παράδοση ακινήτων, οι ως άνω προτάσεις περιελάμβαναν εξαντλητικές διατάξεις και, ιδίως, κοινό ορισμό των γηπέδων προς οικοδόμηση. Επιπροσθέτως, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν περιοριζόταν μόνον στις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων. Εντούτοις, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως δεν δέχθηκε τις προτάσεις αυτές, αλλά υιοθέτησε διαφορετική προσέγγιση. Ειδικότερα, για τον καθορισμό της έννοιας του «γηπέδου προς οικοδόμηση», προτιμήθηκε τελικώς η παραπομπή στους προβλεπόμενους από τα κράτη μέλη ορισμούς (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 28ης Μαρτίου 1996, C-468/93, *Gemeente Emmen*, Συλλογή 1996, σ. I-1721, σκέψη 21).

32 Εξάλλου, όπως προκύπτει από την περί παραπομπής απόφαση, ο πωλητής δεν προέβη μόνον στην πώληση και παράδοση του γεωτεμαχίου επί του οποίου ευρίσκονταν, κατά τον χρόνο συνάψεως της συμβάσεως, δύο κτίρια, αλλά, επιπλέον, τηρώντας τις έναντι της Don Bosco δεσμεύσεις του, κατέθεσε αίτηση χορηγήσεως άδειας κατεδάφισεως και συνήψε, με ίδιες δαπάνες, σύμβαση με εργολάβο, ο οποίος πράγματι εκτέλεσε τις εργασίες κατεδάφισεως των εν λόγω κτιρίων. Συμφωνήθηκε δε ότι τα τιμολόγια για τις εργασίες αυτές θα εκδοθούν επ' ονόματι του πωλητή και ότι οι σχετικές δαπάνες θα προστεθούν στην τιμή πώλησεως του ακινήτου, εξαιρουμένων των δαπανών για την αφαίρεση του αμιάντου, τις οποίες θα έφερε ο πωλητής. Αντιθέτως, ουδόλως προκύπτει από την περί παραπομπής απόφαση ότι ο πωλητής αναμίχθηκε στη διαδικασία ανεγέρσεως του νέου κτιρίου.

33 Επομένως, τόσο στις σχέσεις του με την Don Bosco όσο και από απόψεως ΦΠΑ, ο πωλητής προέβη σε παράδοση ακινήτου και σε παροχή υπηρεσιών συνιστάμενη στην κατεδάφιση των υπάρχόντων κτιρίων.

34 Υπ' αυτές τις συνθήκες, επιβάλλεται από απόψεως ΦΠΑ να ελεγχθεί, εάν για την ερμηνεία των διαλαμβανόμενων από την περί παραπομπής απόφαση διατάξεων, η παράδοση του ακινήτου και η κατεδάφιση των εν λόγω κτιρίων πρέπει να λογισθούν

ως δυο διακριτές και ανεξάρτητες πράξεις υποκειμένες σε χωριστό έλεγχο, ή ως ενιαία σύνθετη πράξη περιλαμβάνουσα περισσότερες πτυχές (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Leenov Verzekeringen και OV Bank, Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψεις 18 και 20, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, Part Service, Συλλογή 2008, σ. I-897, σκέψεις 48 και 49).

- 35 Δεν αμφισβητείται ότι από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται ως διακριτή και ανεξάρτητη (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, ιδίως, προαναφερθείσα απόφαση Part Service, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, C-572/07, RLRE Tellmer Property, Συλλογή 2009, σ. I-4983, σκέψη 17).
- 36 Εντούτοις, υπό ορισμένες συνθήκες, περισσότερες, τυπικώς διακριτές, πράξεις, οι οποίες μπορούν να τελεστούν χωριστά και, ως εκ τούτου, να αποτελέσουν αντικείμενο αυτοτελούς φορολογήσεως ή απαλλαγής, πρέπει να λογίζονται ως ενιαία πράξη, εάν δεν είναι ανεξάρτητες (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, προαναφερθείσες αποφάσεις Part Service, σκέψη 51, και RLRE Tellmer Property, σκέψη 18).
- 37 Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν δύο ή περισσότερες πράξεις ή πτυχές της αυτής πράξεως που ενήργησε ο υποκείμενος στον φόρο έναντι του πελάτη του συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διάσπαση θα ήταν τεχνητή (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, Συλλογή 2007, σ. I-2697, σκέψη 23, προαναφερθείσες αποφάσεις Part Service, σκέψη 53, και RLRE Tellmer Property, σκέψη 19).
- 38 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν μια πράξη συγκροτείται από δέσμη πτυχών ή επί μέρους πράξεων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελέστηκε η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί αν πρόκειται για δύο ή περισσότερες διακριτές πράξεις ή για μια ενιαία πράξη (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, προαναφερθείσες αποφάσεις Leenov Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 19, καθώς και Aktiebolaget NN, σκέψη 21). Επομένως, για τον έλεγχο της υπαγωγής της υπό κρίση πράξεως στον ΦΠΑ, επιβάλλεται, αντιθέτως προς τους

ισχυρισμούς της Don Bosco και της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, να ληφθούν υπόψη συμπληρωματικές παροχές, όπως οι αναφερόμενες στο δεύτερο και τρίτο προδικαστικά ερωτήματα, στις οποίες ενδεχομένως πρόεβη ο πωλητής του ακινήτου.

- 39 Στην περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από απόψεως ΦΠΑ οι τελεσθείσες από τον πωλητή πράξεις είναι στενά συνδεδεμένες. Οι εργασίες κατεδάφισης και η παράδοση του γεωτεμαχίου ουσιαστικώς συνέπεσαν. Οι ως άνω πράξεις έχουν ως οικονομικό σκοπό τη διάθεση ακινήτου προς οικοδόμηση. Υπ' αυτό το πρίσμα, δεν μπορεί να γίνει δεκτό, παρά μόνον τεχνητώς, ότι το αυτό πρόσωπο επώλησε στην Don Bosco, αρχικώς, τα παλαιά κτίρια και το συνεχόμενο με αυτά έδαφος, το οποίο στην προ της παραδόσεως κατάσταση ουδόλως εξυπηρετούσε τις οικονομικές δραστηριότητες αυτής, εν συνεχεία δε παρέσχε υπηρεσίες συνιστάμενες στην κατεδάφιση των κτιρίων, χωρίς τις οποίες το εν λόγω γήπεδο θα στερούνταν χρησιμότητας ως προς τις προαναφερθείσες δραστηριότητες. (βλ. κατ' αναλογία, προαναφερθείσα απόφαση Aktiebolaget NN, σκέψη 25).
- 40 Συνεπώς, η παράδοση γηπέδου με επ' αυτού ευρισκόμενο παλαιό κτίριο που πρόκειται να κατεδαφιστεί προκειμένου στη θέση του να ανεγερθεί νέα οικοδομή, και του οποίου η κατεδάφιση έχει ξεκινήσει προ της παραδόσεως, αφενός, και η κατεδάφιση του κτιρίου αυτού, αφετέρου, πρέπει, υπό τις περιγραφόμενες από το αιτούν δικαστήριο συνθήκες, να λογιστούν ως συνιστώσες ενιαία πράξη από απόψεως ΦΠΑ, η οποία, συνολικώς εξεταζόμενη, έχει ως αντικείμενο όχι την παράδοση υπάρχοντος κτιρίου αλλά την παράδοση μη οικοδομημένου γηπέδου.
- 41 Επομένως, η υπό κρίση πράξη, συνολικώς εξεταζόμενη, δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, ανεξαρτήτως της προόδου των εργασιών κατεδάφισης του παλαιού κτιρίου κατά τον χρόνο της πραγματικής παραδόσεως του γηπέδου.
- 42 Υπ' αυτές τις συνθήκες, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει εάν το εν λόγω γήπεδο πληροί τα κριτήρια της έννοιας του «γηπέδου προς οικοδόμηση» κατά την έννοια των άρθρων 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', και 13, Β, στοιχείο η', της έκτης οδηγίας.

43 Πρέπει συναφώς να υπομνησθεί ότι, δυνάμει της ρητής παραπομπής του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας στους σχετικούς με την έννοια «γήπεδα προς οικοδόμηση» ορισμούς των κρατών μελών, τα κράτη μέλη οφείλουν να καθορίσουν ποια γήπεδα λογίζονται ως «γήπεδα προς οικοδόμηση», τόσο για την εφαρμογή της ως άνω διατάξεως όσο και για την εφαρμογή του άρθρου 13, Β, στοιχείο η', της ίδιας οδηγίας, διασφαλίζοντας παράλληλα το σκοπούμενο από την τελευταία αυτή διάταξη αποτέλεσμα, δηλαδή την απαλλαγή από τον ΦΠΑ παραδόσεων μόνον μη οικοδομημένων γηπέδων επί των οποίων δεν πραγματοποιείται ανέγερση οικοδομήματος (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, προαναφερθείσα απόφαση *Gemeente Emmen*, σκέψεις 20 και 25).

44 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, επιβάλλεται η απάντηση ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαλλάσσεται από τον προβλεπόμενο από την πρώτη των ως άνω διατάξεων ΦΠΑ η παράδοση γηπέδου με επ' αυτού ευρισκόμενο παλαιό κτίριο που πρόκειται να κατεδαφιστεί προκειμένου στη θέση του να ανεγερθεί νέα οικοδομή, και του οποίου η κατεδάφιση, πραγματοποιούμενη με επιμέλεια του πωλητή, έχει ξεκινήσει προ της παραδόσεως. Οι ως άνω πράξεις παραδόσεως και κατεδαφίσεως συνιστούν από απόψεως ΦΠΑ ενιαία πράξη, η οποία, συνολικώς εξεταζόμενη, έχει ως αντικείμενο όχι την παράδοση υπάρχοντος κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους, αλλά την παράδοση μη οικοδομημένου γηπέδου, ανεξαρτήτως της προόδου των εργασιών κατεδαφίσεως του παλαιού κτιρίου κατά τον χρόνο της πραγματικής παραδόσεως του γηπέδου.

Επί των δικαστικών εξόδων

45 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν απαλλάσσεται από τον προβλεπόμενο από την πρώτη των ως άνω διατάξεων ΦΠΑ η παράδοση γηπέδου με επ' αυτού ευρισκόμενο παλαιό κτίριο που πρόκειται να κατεδαφιστεί προκειμένου στη θέση του να ανεγερθεί νέα οικοδομή, και του οποίου η κατεδάφιση, πραγματοποιούμενη με επιμέλεια του πωλητή, έχει ξεκινήσει προ της παραδόσεως. Οι ως άνω πράξεις παραδόσεως και κατεδαφίσεως συνιστούν από απόψεως ΦΠΑ ενιαία πράξη, η οποία, συνολικώς εξεταζόμενη, έχει ως αντικείμενο όχι την παράδοση υπάρχοντος κτιρίου και του συνεχόμενου με αυτό εδάφους, αλλά την παράδοση μη οικοδομημένου γηπέδου, ανεξαρτήτως της προόδου των εργασιών κατεδαφίσεως του παλαιού κτιρίου κατά τον χρόνο της πραγματικής παραδόσεως του γηπέδου.

(υπογραφές)